

*На правах рукописи*

**Никитина Елена Алексеевна**

**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ  
ВНУТРИВЕДОМСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В ЗДРАВООХРАНЕНИИ  
(НА ПРИМЕРЕ ЛЕЧЕБНО-ПРОФИЛАКТИЧЕСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ  
КАЛУЖСКОЙ ОБЛАСТИ)**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва  
2012

Работа выполнена на кафедре «Экономическая экспертиза и аудит» Заочного финансово-экономического института ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

- Научный руководитель доктор экономических наук, профессор  
**Кеворкова Жанна Аракеловна**
- Официальные оппоненты доктор экономических наук, профессор  
**Карагод Владимир Спиридонович**  
ФГБОУ ВПО «Российский университет дружбы народов», заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, аудит и статистика»  
кандидат экономических наук, доцент  
**Калачева Ольга Николаевна**  
ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»,  
доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
- Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»**

Защита состоится «19» декабря 2012г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «16» ноября 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «16» ноября 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03, к.э.н.,  
доцент

О.Ю. Городецкая

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях рыночной экономики вопросы организации финансового контроля в Российской Федерации приобрели определенную существенность, а контроль за соблюдением ведомственными структурами действующего законодательства и эффективным распоряжением вверенной им государственной собственностью стало одной из основных приоритетных задач.

Внутриведомственный контроль является составной частью государственного контроля и представляет собой контроль вышестоящего органа по отношению к подведомственным организациям и учреждениям. Его место и роль в системе финансового контроля всегда было значимо, поскольку он позволяет осуществлять оперативные мероприятия непосредственно на этапе совершения хозяйственных операций. С помощью хорошо организованного внутриведомственного контроля бюджетная система может более эффективно контролировать целевое использование бюджетных средств, обеспечивать сохранность материальных и финансовых ресурсов, а также осуществлять своевременное формирование целевых денежных фондов.

Существовавшая ранее система внутриведомственного контроля на начальном этапе рыночных преобразований не получила необходимой экономической поддержки, требуемого законодательного обеспечения, должного научного и методического обоснования и была практически разрушена. Ее функции были переданы службам внешнего контроля.

На данном этапе развития рыночных отношений внутриведомственный контроль вновь приобретает свою прежнюю актуальность. Вместе с тем, в процессе реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации финансовыми специалистами неоднократно указывается на необходимость проведения аудита бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Поэтому, по нашему мнению, системе внутриведомственного контроля нужно вернуть его прежний статус, но, при этом, обновив и модернизировав ее по форме и содержанию с целью соответствия высоким требованиям, предъявляемым к

проведению контрольных мероприятий. Для этого необходима разработка общей концепции в последовательности действий специалистов ведомственного контроля, формирование единого подхода к проведению контрольно-ревизионной работы, а также минимизация трудовых затрат.

Реализация национального проекта «Здоровье» и разработка предложений по совершенствованию медицинской помощи в Российской Федерации, улучшению ситуации в здравоохранении и созданию условий для его последующей модернизации, потребовали выделения огромной суммы бюджетных средств. Поэтому их рациональное и целевое использование требует тщательного контроля.

Наряду с тем, что Калужская область – один из регионов-участников национального проекта, эта область является динамично развивающимся промышленным и научным центром, где в последнее время наметилась тенденция к увеличению численности населения. Эти, и другие положительные аспекты заставляют руководство данного региона обратить внимание на социальную и медицинскую защищенность населения. Возникает необходимость дополнительного финансирования такой нуждающейся отрасли, как здравоохранение, и в этой связи возникает потребность тщательного контроля использования выделяемых средств.

Для исследования выбраны лечебно-профилактические учреждения (далее – ЛПУ), подведомственные областному Министерству здравоохранения.

Актуальность, экономическая значимость вопросов теории, методического обеспечения, организации внутриведомственного контроля, а также недостаточная разработанность этих проблем, обусловили выбор темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы организации внутриведомственного контроля в сфере здравоохранения нашли отражение в научной и практической литературе. Вместе с тем многие особенности ее функционирования исследованы не достаточно глубоко. Так, приемы и

методы, применяемые специалистами внутриведомственного контроля в ходе проведения контрольных мероприятий, не отвечают требованиям сегодняшнего дня и должны совершенствоваться. Именно поэтому имеется настоятельная необходимость в их углублении и улучшении.

Наибольший вклад в исследование государственного (в том числе внутриведомственного) контроля внесли: В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, Н.Г. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, В.А. Жуков, Ж.А. Кеворкова, О.С. Макоев, Л.Н. Овсянников, В.М. Родионова, С.Н. Рябухин, В.К. Сенчагов, С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, И.В. Фирулин, С.И. Фленов, В.И. Шленников и др.

Методическую базу внутриведомственного контроля в здравоохранении составляют труды М.А. Ивановой, Р.Г. Кузиной и др.

Представляет интерес опыт организации внутриведомственного контроля в других странах, описанный в работах Р. Адамса, Ф. Дефлиза, К. Друри, Дж. Робертсона, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони и др. Однако опыт организации систем внутреннего контроля в зарубежных странах в российских условиях применим лишь частично.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации является разработка методического инструментария и организационных положений внутриведомственного контроля, обоснование последовательности осуществления и разработка практических рекомендаций по их реализации в сфере здравоохранения.

Для достижения основной цели в работе поставлены следующие научные и практические задачи, которые определили логику и структуру научного исследования:

- выявить специфику деятельности ЛПУ как объекта внутриведомственного контроля, оказывающие влияние на организацию бухгалтерского учета и налогообложения;
- систематизировать этапы развития и проанализировать современное состояние законодательства, регулирующее нормативно-правовое

обеспечение внутриведомственного контроля, что позволит сформулировать требования, предъявляемые к источникам информации;

- сформулировать принципы внутриведомственного контроля в системе здравоохранения с целью поиска путей повышения эффективности контрольных процедур;
- разработать формат, содержание и структуру плана и программы проверки, которые можно использовать при планировании контрольного мероприятия;
- обосновать и разработать методические рекомендации, позволяющие осуществлять внутриведомственный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью подведомственных ЛПУ здравоохранения.

**Предмет и объект исследования.** Предметом является совокупность теоретических положений и организационно-методических вопросов, связанных с процессом организации внутриведомственного контроля в системе здравоохранения. Объектом являются лечебно-профилактические учреждения, подведомственные Министерству здравоохранения Калужской области.

**Методологическая, теоретическая и эмпирическая база исследования.** Методологической базой являются основные положения действующего законодательства Российской Федерации, нормативно-правовые акты Правительства РФ, Правительства Калужской области, Министерства финансов РФ, Министерства здравоохранения и социального развития РФ, Министерства здравоохранения Калужской области, других министерств и ведомств. Теоретической базой послужили работы специалистов по проблемам внутриведомственного контроля, бухгалтерского учета, а также фундаментальные и прикладные работы и научные статьи ведущих отечественных и зарубежных ученых. Эмпирической базой работы являются общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи: приемы экономического анализа, системного, ситуационного,

концептуального, логического и комплексного подходов к оценке экономических явлений и процессов.

**Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.**

Исследование соответствует п. 3.3, «Методология разработки программ аудита и плана проверок», п. 3.11 «Особенности формирования аудиторской отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Научная новизна результатов исследования** состоит в разработке методического инструментария внутриведомственного контроля в учреждениях здравоохранения, направленного на обеспечение результативности и профилактику эффективности использования бюджетных средств, обеспечивающих поддержание здоровья населения региона.

Наиболее важные выводы, отражающие научную новизну проведенного исследования, заключаются в следующем:

- выявлена специфика финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета и налогообложения ЛПУ, влияющая на содержание методик проведения внутриведомственного контроля;

- классифицированы методики проведения внутриведомственного контроля; разработаны методические подходы к проведению контрольного мероприятия с учетом конкретного предмета проверки;

- разработан методический инструментарий формализовано-документационного обеспечения внутриведомственного контроля;

- предложены формат, содержание и структура плана и программы проверки, являющиеся основой осуществления и проведения контрольного мероприятия с учетом требований внутриведомственного контроля, а также приведены рекомендации по их практическому применению;

- разработаны методики внутриведомственного контроля: проведения проверок целевого использования бюджетных средств; проведения проверки по распоряжению государственным имуществом; проведения

внутриведомственного контроля по оценке эффективности деятельности ЛПУ.

### **Теоретическая и практическая значимость исследования.**

Теоретическая значимость заключается в том, что предлагаемые концептуальные подходы и методические решения, основанные на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности ЛПУ здравоохранения, могут служить основой для создания комплексной методики как внутриведомственной, так и внешней проверки, проводимой органами государственного контроля.

Практическая значимость исследования определяется возможностью широкого практического использования разработанных методик по внутриведомственному контролю в деятельности ЛПУ здравоохранения, а также аналогичных учреждений РФ. Внедрение результатов исследования в практическую деятельность позволит: повысить надежность и качество внутриведомственных проверок; снизить трудозатраты и объем проводимых сплошных проверок; обеспечить дополнительные гарантии достоверности результатов внутриведомственного контроля для руководства ведомства и других заинтересованных пользователей.

### **Апробация и внедрение результатов исследования.**

Основные положения диссертации докладывались на научно-практических конференциях, организованных Всероссийским заочным финансово-экономическим институтом (2006, 2008 и 2012гг.).

Работа выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в рамках темы «Теоретические и методологические основы концепции развития финансового контроля и аудита в процессе перехода России на инновационный путь развития».

Полученные результаты исследования внедрены в практику деятельности Министерства здравоохранения Калужской области. Методики проведения проверок использования государственного недвижимого имущества, оценки эффективности деятельности учреждений



здравоохранения, разработанные формы плана и программы проверки используются при разработке инструкций по внутриведомственному контролю за финансово-хозяйственной деятельностью подведомственных лечебно-профилактических учреждений здравоохранения. Что позволило повысить качество и эффективность проводимых Министерством проверок по внутриведомственному контролю.

Основные положения диссертации используются в практической деятельности ООО «Фирма Аудит-Сервис» для разработки стратегий аудита медицинских учреждений, имеющих форму собственности «государственное унитарное предприятие» (ГУП). Отдельные результаты исследования, такие как методика проведения проверок использования государственного недвижимого имущества, методика оценки эффективности деятельности учреждений здравоохранения, разработанные план и программа проверки используются при проведении проверок таких учреждений, что позволяет обеспечить более качественное проведение аудита медицинских учреждений.

Практическое использование результатов подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** Результаты исследования нашли отражение в шести опубликованных работах общим объемом 2,8 п.л. (весь объем авторский), в том числе три работы авторским объемом 1,92 п.л., опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура диссертации.** Особенности изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, представленной введением, тремя главами, заключением, списком литературы, включающим 149 источников, и 6 приложениями. Исследование изложено на 157 листах машинописного текста, содержит 4 таблицы, 3 рисунка и 4 схемы.

## **2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Выявлены отраслевые особенности организации финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, налогообложения ЛПУ и обосновано их влияние на содержание предложенных методик проведения внутриведомственного контроля**

Государственные ЛПУ здравоохранения представляют собой бюджетные организации, осуществляющие деятельность в сфере охраны здоровья. Имущество таких организаций находится в государственной собственности, а сами учреждения административно подчинены Министерству здравоохранения и социального развития Российской Федерации. Их деятельность финансируется из федерального, областного или муниципального бюджета. Кроме того, в соответствии с имеющимися лицензиями, ЛПУ вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, которая состоит в предоставлении платных медицинских услуг населению.

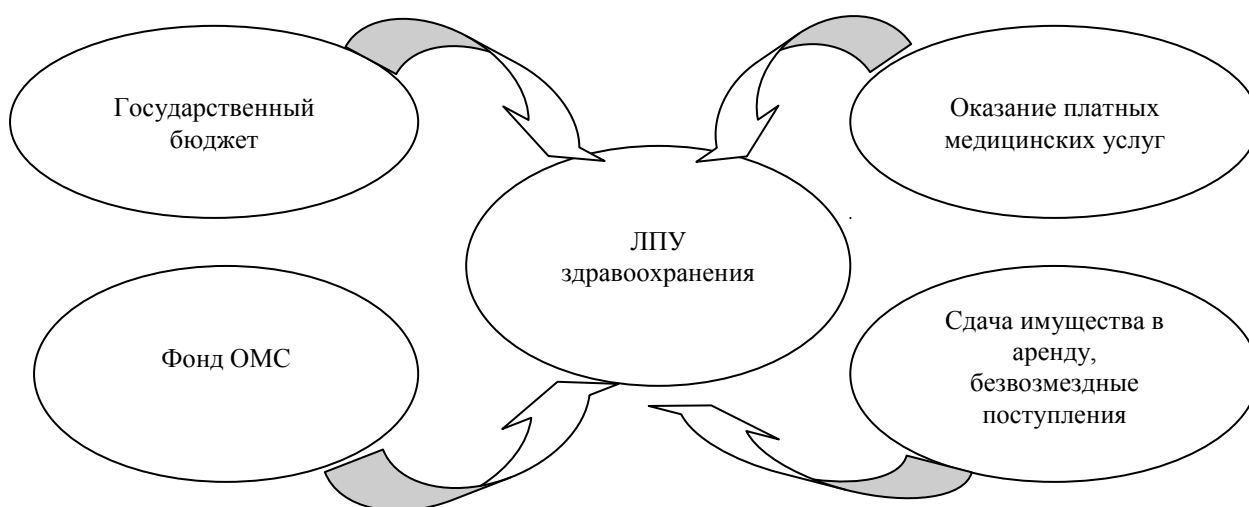
Калужская область – крупный промышленный и научный центр. Здесь в 2000 году был открыт первый в России наукоград – Обнинск, где ведутся разработки в области мирного атома. Поэтому руководство региона обращает пристальное внимание на социальную и медицинскую защищенность населения, в том числе на поддержание здоровья людей, занятых интеллектуальным трудом.

Выделяют три основных направления деятельности учреждений здравоохранения: профилактика, поддержание и лечение здоровья населения. Приведенная классификация лечебно-профилактических учреждений (рис.1), позволила выявить отраслевые особенности, влияющие на организацию финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета и налогообложения.



**Рисунок 1 - Классификация ЛПУ здравоохранения**

Систематизация и обобщение результатов исследования финансово-хозяйственной деятельности ЛПУ, позволили выявить особенности организации в них бухгалтерского учета, заключающиеся, прежде всего, в необходимости ведения раздельного учета доходов/расходов по бюджетной и по внебюджетной деятельности. Однако, следует отметить, что внебюджетные средства, поступая в распоряжение бюджетного учреждения, становятся по сути «бюджетными», то есть одинаково контролируемы. Источники формирования доходной части ЛПУ представлены на рис.2.



**Рисунок - 2 Источники финансирования ЛПУ здравоохранения**

Средства, получаемые ЛПУ от Фонда обязательного медицинского страхования (Фонд ОМС), считаются средствами целевого финансирования и подлежат учету на специальных счетах бухгалтерского учета.

Наибольший интерес для исследования представляют расходы ЛПУ, поскольку они должны производиться строго в соответствии с целевым назначением, на которые эти средства получены. Структура расходов ЛПУ за календарный год примерно выглядит следующим образом: 62% - составляют расходы на оплату труда (с начислениями); 21% - расходы на медикаменты; 6% - расходы на продукты питания; 5% направляется на приобретение оборудования; 1% - приобретение мягкого инвентаря; 5% - прочие расходы.

Анализ системы налогообложения ЛПУ здравоохранения позволил выявить ее специфику. А именно, под налогообложение попадает только приносящая доход деятельность, которая сводится к оказанию платных медицинских услуг. Она разрешена законодательно, т.е. любое ЛПУ здравоохранения может оказывать услуги только при наличии лицензии на выбранный вид деятельности. Доходы от оказания платных медицинских услуг являются объектом обложения налогом на прибыль, налоговая база по которым определяется в соответствии с нормами п. 1 ст. 321.1 НК РФ. В составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетных учреждений и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

Систематизация полученных результатов исследования позволила классифицировать ошибки (нарушения), наиболее часто выявляемые в ходе проведения контрольного мероприятия, обобщение которых представлено на схеме 1. Следует отметить, что указанные нарушения не носят преднамеренный характер, не подразумевают целенаправленное сокрытие фактов, а являются ошибкой.



**Схема 1 - Типичные ошибки (нарушения), выявляемые при проведении проверок**

В диссертации показано, что все вышеуказанные особенности организации бухгалтерского учета и налогообложения оказывают влияние на выбор методики проведения внутриведомственной проверки, учитывающей специфику финансово-хозяйственной деятельности каждого из ЛПУ.

**Исследованы современные тенденции становления и развития системы внутриведомственного контроля как одной из функций управления денежными средствами и государственным имуществом в здравоохранении, что позволило обосновать его сущность, цели, задачи, объекты и разработать требования, предъявляемые к источникам информации, установить обеспеченность контроля нормативно-правовой и методической базой**

Составной частью контроля является внутриведомственный. Его место в системе контроля всегда было значимо. Эта значимость обусловлена тем, что в

современной российской структуре государственного управления практически все бюджетные средства распределяются и расходуются органами исполнительной власти и подведомственными им организациями. Поэтому без участия органов ведомственного контроля проведение полного, систематического и результативного контроля за использованием бюджетных и иных государственных средств практически не осуществимо.

Результаты проведенного исследования позволили обосновать следующий вывод: в современных условиях понятие «внутриведомственный контроль» потеряло свое прежнее наполнение, поскольку начиная с 2000-х годов, основная часть контрольных функций была передана из ведения отраслевых органов контроля внешним службам государственного финансового контроля, таких как: Территориальное управление Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Счетная палата. Осуществляя контрольные мероприятия по разным отраслям, они применяют единую универсальную методику проведения проверки, которая не позволяет учесть специфику каждой отрасли.

Все вышеуказанные факторы способствовали тому, что в последние годы эффективность внутриведомственного контроля резко снизилась.

В настоящее время в Российской Федерации ведется активная работа, направленная на выработку мер по решению основных проблем здравоохранения, целью которых является повышение требований к качеству оказания медицинских услуг и определению результативности деятельности лечебно-профилактических учреждений.

В рамках национального проекта «Здоровье» для ЛПУ здравоохранения Калужской области в 2011 году выделено финансирование в объеме 95 млн. руб. федеральных средств. В этой связи функция внутриведомственного контроля снова приобретает прежнюю актуальность, поскольку для федерального центра необходимо оперативно получать информацию об эффективности использования целевых бюджетных средств.

Полученные результаты определили основную цель исследования, которая ставится перед внутриведомственным контролем – повысить эффективность деятельности исполнительной власти. Она осуществляется путем предоставления руководству ведомства более качественной и достоверной информации о формировании и использовании государственных средств учреждениями ведомства.

Тем не менее, основные направления организации внутриведомственного контроля в современных условиях определены, прежде всего, законодательной неурегулированностью ряда его аспектов.

Анализ нормативно-правового обеспечения позволяет констатировать, что действующие нормативные документы, регулирующие порядок проведения ведомственных проверок по целевому использованию бюджетных средств, отсутствуют. Методики, разработанные службами внешнего контроля, такими как: Счетная палата, являются универсальными и не учитывают специфику каждой отдельной отрасли. Таким образом, проблема стандартизации всей системы государственного контроля в современной действительности имеет важное практическое значение.

Качество проведенной проверки напрямую зависит не только от профессиональной компетенции работника, но и, в весьма значительной степени, от нормативно-методического обеспечения проверяющих и главное от умения выбрать способ проведения проверки, наиболее эффективный для каждого конкретного случая. Это дает возможность при проведении проверки сократить время и трудовые затраты, соблюдая одновременно условия обеспечения качества и рациональности проводимых контрольных процедур.

На основе полученных результатов сформулирован вывод о том, что разработка соответствующей нормативно-правовой базы, информационного и научно-методического обеспечения проверяющих, является одной из важнейших задач внутриведомственного контроля. Выявленные в ходе исследования аспекты по обеспечению внутриведомственного контроля

нормативно-правовой базой позволили определить необходимость ее оптимизации в современных условиях.

Следует также отметить, что значительную роль в успешной реализации функций внутриведомственного контроля играет информационное обеспечение. Результаты проведенного анализа позволили обосновать вывод о том, что неотъемлемым качеством информации, используемой для внутриведомственного контроля, является возможность производить сравнение финансового положения, результатов деятельности и изменений в финансовом положении ЛПУ в динамике по сравнению с предыдущими периодами. Прогнозная и подтверждающая функции информации должны быть взаимосвязаны.

Результаты исследований информационного обеспечения внутриведомственного контроля позволили обосновать вывод о том, что его задачи не могут быть решены при недостаточном их информационном обеспечении. Информационное обеспечение предполагает разработку оптимальной методики, учитывающей отраслевые особенности.

Выявленные современные тенденции становления системы внутриведомственного контроля в здравоохранении позволили определить пути его развития и сформулировать базовые элементы комплексной методики его совершенствования.

**Разработаны методические подходы к проведению контрольного мероприятия с учетом конкретного предмета проверки, включающие проверку доходов и расходов учреждений от предпринимательской и иной деятельности**

Анализ результатов внутриведомственного контроля позволил выделить его инструменты (проверка, ревизия, обследование, анализ), а также обосновать цели разработки отдельной методики по его проведению. Она разрабатывается для конкретной проверки соответствующих данных или для группы однотипных проверок и должна включать действия, которые необходимо выполнить, чтобы получить достаточные по количеству, весомые



по значимости, компетентные и относящиеся к делу действия проверяющего результаты для достижения поставленных целей.

Составляющими методики проведения контрольного мероприятия являются: цели, задачи, методы и способы сбора доказательств, анализ информации бухгалтерского учета, оценка системы внутреннего контроля, изучение основ финансового управления руководством, статистическое моделирование.

В результате проведенных аналитических процедур было выявлено, что существующие методики контроля, в большинстве своем, основываются на опыте работников контрольно-ревизионных служб, представляют собой инструкцию и применяются только локально. Между тем подобная практика не отвечает требованиям сегодняшнего дня, поскольку не дает возможности систематизировать контрольный процесс, ориентировать контролеров на упорядочение контрольных процедур, унификацию всей контрольной деятельности.

Необходимо учитывать тот факт, что на сегодняшний день на федеральном уровне специальных нормативных документов, регламентирующих методику проведения внутриведомственных контрольно-ревизионных проверок, не разработано. Специалистам контрольных служб зачастую приходится руководствоваться лишь в большей степени своей профессиональной компетенцией.

На основе полученных результатов был сформулирован вывод о необходимости разработки отдельной методики для проведения внутриведомственных проверок.

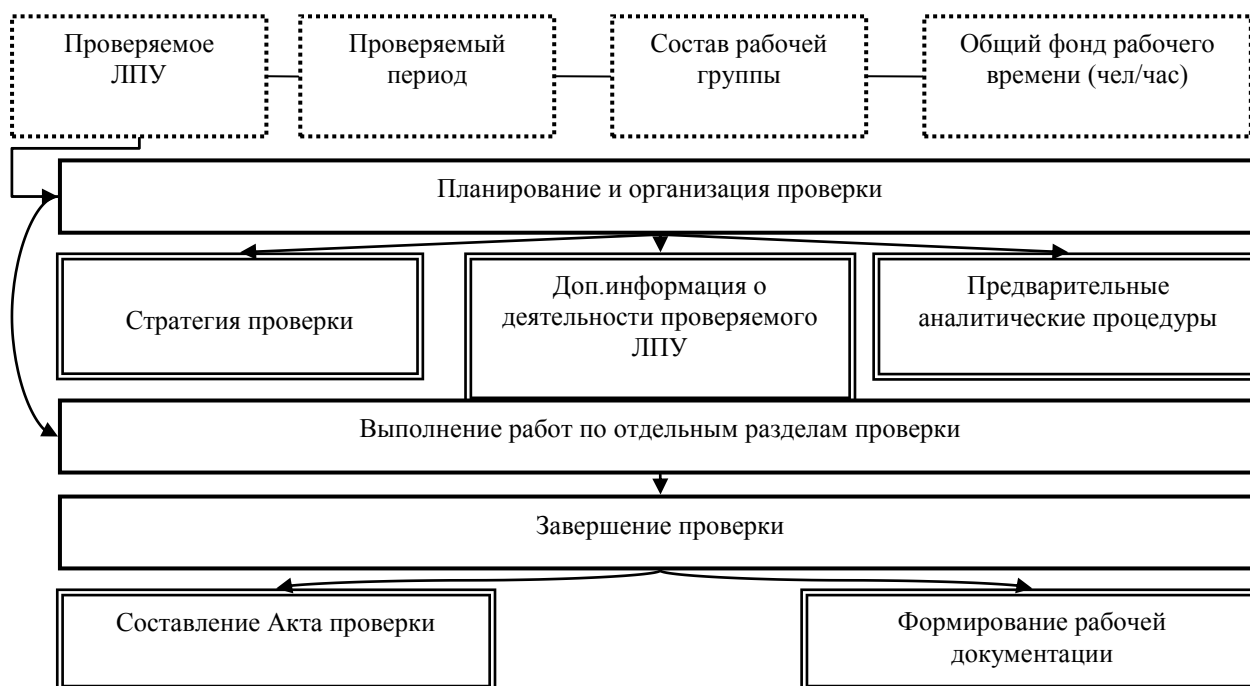
**Предложены формат, содержание и структура плана и программы проверки, являющейся основой осуществления и проведения контрольного мероприятия с учетом требований внутриведомственного контроля, а также приведены рекомендации по их практическому применению**

Результаты проведенного исследования позволили обосновать вывод о том, что планирование, являясь начальным этапом проверки, фактически определяет ее направленность, содержание, глубину.

В диссертации разработаны формат, содержание и структура плана и программы проверки ЛПУ, а также приведены рекомендации по их практическому применению. План и программа представляют собой однопользовательские приложения, разработанные в программе Microsoft Excel и представленные в автоматизированном режиме. Они содержат обобщающие показатели, осуществляющие контроль целостности и корректности вводимых данных.

План проведения контроля составляется отдельно для каждой проверки и включает в себя информацию: об объекте контроля, текущих целях проводимого контрольного мероприятия и другие данные, которые могут способствовать качеству выполнения проверки; информацию об обязанностях каждого члена рабочей группы.

Последовательность составления плана систематизирована и представлена на схеме 2.



**Схема 2 - Общий план проведения внутриведомственной проверки ЛПУ**

Заключительным этапом планирования является разработка и документальное оформление программы контрольных процедур, необходимых для осуществления общего плана мероприятий.

Программа проверки представляет собой детальный перечень содержания контрольных процедур, необходимых для практической ее реализации. Она включает способы и процедуры, с помощью которых специалисты внутриведомственного контроля планируют собрать достаточную информацию для выполнения поставленных целей и задач, определенных техническим заданием.

Последовательность составления программы систематизирована и представлена на схеме 3.



**Схема 3 - Программа проведения внутриведомственной проверки ЛПУ**

В программе определяются объем, приемы, аналитические процедуры и сроки их реализации. При разработке программы и определении методов проверки учитывается, что для разделов бухгалтерского учета и отчетности,

определенных как значимые, приемы и методы проверки раскрываются более детально.

**Разработаны методики внутриведомственного контроля: проведения проверок целевого использования бюджетных средств, проведения проверки по распоряжению государственным имуществом, проведения внутриведомственного контроля по оценке эффективности деятельности ЛПУ**

В результате проведенных аналитических процедур было выявлено, что в системе контроля все большую роль и значение приобретает проведение внешнего и внутреннего аудита. В этой связи порядок проведения проверки, предлагаемый в данной методике, заключается в особом подходе к проведению контрольного мероприятия. По нашему мнению, целесообразно проводить не обычную документальную проверку, состоящую в сверке показателей кассовых и фактических расходов, а полноценную, с применением предварительных плановых и аналитических процедур, анализом показателей эффективности деятельности учреждения, с целью получения определенного количества информации, достаточного для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности ЛПУ и об эффективности его деятельности.

Разработанная методика требует комплексного подхода к ее проведению. Она учитывает отраслевые особенности ЛПУ и позволяет повысить эффективность системы контроля за сбором и анализом данных с целью ограничения объема прямых проверок, их весомости и надежности. Последовательность проведения проверки предполагает четыре этапа, в рамках каждого из которых выделены блоки контрольных процедур (таблица 1).

Таблица 1

### Этапы проведения проверки ЛПУ здравоохранения

Этап проверки	Контрольные процедуры
Подготовительный	Ознакомление с особенностями организации деятельности ЛПУ;
	Планирование оценки состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
Планирования	Определение целей и задач проверки
	Разработка плана и программы проверки
	Определение трудозатрат и необходимости привлечения дополнительных специалистов, подбор нормативных актов
	Выбор способа проведения проверки (сплошного, выборочного)
	Определение методов получения доказательств
Проведение проверки	Проверка разделов бухгалтерского учета;
	Анализ эффективности деятельности ЛПУ
	Прочие контрольные процедуры
Завершение проверки	Отчет руководству о результатах проверки
	Выражение мнения по поводу достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности;
	Разработка предложений по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению внутреннего контроля в ЛПУ

Разработанные в рамках каждого блока контрольные процедуры представлены в диссертации в форме алгоритма: цель процедуры; источники информации; техника исполнения; результат.

На основании полученных результатов можно констатировать, что четкое выполнение разработанных процедур позволит проверяющему сформировать объективное мнение в отношении всех существенных направлений проверки и сформулировать соответствующие выводы.

Следующая методика, предложенная в диссертации, позволяет провести анализ эффективности использования государственного имущества, в том числе недвижимости. Осуществление такого анализа учреждениями здравоохранения позволило обосновать универсальность предложенной методики проведения проверки по распоряжению государственным имуществом.

Практическая значимость предлагаемой методики обусловлена тем, что среди типичных ошибок (нарушений), выявляемых в ходе проведения контрольных мероприятий, можно выделить неэффективное использование государственным имуществом. Варианты использования объекта представлены в таблице 2.

**Оценка экономически наиболее эффективного варианта использования  
государственного недвижимого имущества**

Вариант использования объекта	Определение совокупного дохода (С)	Расшифровка показателей
Реализация (продажа)	$C_p = C_в - C_{из}$	$C_в$ - стоимость восстановления (либо замещения) объекта в текущих рыночных ценах; $C_{из}$ - общая сумма совокупного износа объекта в текущих ценах;
Сдача в аренду	$C_a = \sum_{i=1}^n A_i + П - ИИ$	$\sum_{i=1}^n A_i$ - текущая стоимость периодических арендных платежей за прогнозный период, пересчитанная, исходя из среднегодового уровня инфляции; $ИИ$ - необходимая сумма затрат в прогнозном периоде на реконструкцию либо капитальный ремонт объекта, пересчитанная в текущие рыночные цены; $П$ - стоимость перепродажи объекта по окончании прогнозного периода в текущих рыночных ценах.
Передача в доверительное управление	$C_{дв} = \sum_{i=1}^n B_i + П - ИИ$	$\sum_{i=1}^n B_i$ - текущая стоимость доходов выгодоприобретателя за $i$ прогнозный период, пересчитанная, исходя из среднегодового уровня инфляции; $ИИ$ - необходимая сумма затрат в прогнозном периоде на реконструкцию либо капитальный ремонт объекта, пересчитанная в текущие рыночные цены; $П$ - стоимость перепродажи объекта по окончании прогнозного периода в текущих рыночных ценах.

Наиболее экономически эффективным вариантом использования государственного недвижимого имущества признается тот, при котором величина "С" ( $C_p, C_a, C_{дв}$ ) будет наибольшей.

Таким образом, проведенное исследование позволило обосновать, что применение данной методики даст возможность контролировать операции по распоряжению государственным имуществом, находящемся в оперативном распоряжении ЛПУ, и выбрать наиболее эффективный вариант его использования.

Разработанная методика оценки эффективности деятельности учреждения, предполагающая проведение трех этапов проверки, каждый из которых включает в себя анализ форм бухгалтерской (бюджетной) отчетности, позволяет установить целесообразность использованных бюджетных средств, достоверности их списания по направлениям расходов.

При проведении анализа хозяйственной деятельности ЛПУ определяются факторы, влияющие на основные экономические показатели форм отчетности. Далее проводится оценка факторных влияний на динамику этих показателей с целью получения качественной оценки тенденций развития организаций, финансируемых из бюджета.

Методика оценки эффективности деятельности ЛПУ представлена в таблице 3.

**Таблица 3**

**Оценка эффективности деятельности ЛПУ здравоохранения**

Наименование процедуры	Цель проведения процедуры	Источники информации	Выводы
Анализ пояснительной записки	1. Раскрыть механизм действия основных факторов, влияющих на экономические показатели; определить количественное значение основных факторных влияний на динамику этих показателей; 2. Провести качественную оценку тенденций развития организаций	Бухгалтерский баланс, Пояснительная записка	Данная процедура позволяет выявить факты неприменения и нарушения правил ведения бюджетного учета. Что рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ
Анализ сметы исполнения расходов ЛПУ по общим показателям	1. Изучить состав и структуру расходов; 2. Определить: как ЛПУ использует утвержденный фонд заработной платы и т.п., определить удельный вес каждой группы расходов ЛПУ в их общей сумме и произвести сравнение с показателями сметы и предыдущего года; 3. Выявить отклонения фактических расходов от предусмотренных сметой в целом и по отдельным статьям	Смета исполнения расходов по общим показателям	Анализ исполнения сметы позволяет выявить недорасход или перерасход выделенных из бюджета средств и обеспечить действенный контроль за исполнением сметы расходов, что способствует выявлению фактов превышения кассовых расходов по одним статьям сметы с одновременным недоиспользованием средств по другим статьям
Анализ соотношения кассовых и фактических расходов ЛПУ здравоохранения	1. Выявить экономию или перерасход выделенных из бюджета средств и осуществить контроль за исполнением сметы расходов	Отчет об исполнении смет доходов и расходов	Анализ позволяет выявить факты превышения кассовых расходов по одним статьям сметы с одновременным недоиспользованием средств по другим статьям. Такие случаи означают нарушение принципа целевого использования бюджетных ассигнований

Результаты проведенного исследования позволили сформулировать основную функцию предлагаемой методики, которая заключается в том, что внутриведомственный контроль должен оценивать эффективность использования материальных и финансовых ресурсов ЛПУ, выявлять допущенные отклонения, вырабатывать меры по устранению и их

последующему недопущению путем совершенствования собственных приемов и методов работы.

### **3. ПУБЛИКАЦИИ, В КОТОРЫХ ОПУБЛИКОВАНЫ ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ:**

#### Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Никитина Е.А. Особенности внутриведомственного контроля в системе здравоохранения [Текст] / Е.А. Никитина // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2009. - № 10. С. 188 – 193. (0,75 п. л).
2. Никитина Е.А. Внутриведомственный контроль за финансовыми отношениями лечебно-профилактических учреждений здравоохранения [Текст] / Е.А. Никитина // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2010. - № 12. С. 46 – 53. (0,52 п.л).
3. Никитина Е.А. Достаточность нормативно-правового обеспечения внутриведомственного контроля в Российской Федерации [Текст] / Е.А. Никитина // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - № 1. С. 204 – 208. (0,65 п.л.).

#### Статьи в других научных изданиях и журналах:

4. Никитина Е.А. Финансовый контроль в условиях рыночной экономики [Текст] / Е.А. Никитина // Проблемы экономики. – 2008. - № 1(20). С. 144 – 145. (0,2 п.л.)
5. Никитина Е.А. Последовательность осуществления контрольных мероприятий с учетом требований внутриведомственного контроля [Текст] / Е.А. Никитина // Вопросы экономических наук. – 2012. - №4 (56). С. 21 – 24. (0,35 п.л.)
6. Никитина Е.А. Инструментарий повышения качества внутриведомственного контроля [Текст] / Е.А. Никитина // Проблемы экономики. – 2012. - №4 (50). С. 40 – 43. (0,33 п.л.)